



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 20 / 06 / 2025

Αριθμός απόφασης: 2045

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της σιωπηρής απόρριψης της της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου επί της με αριθ. πρωτ. αίτησης του άρθ. 99 παρ. 2 του ν.2961/2001, με την οποία ζητούσε την διαγραφή των φόρων και προσαυξήσεων που έχουν υπολογισθεί κατά την εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης φόρου κληρονομιάς με αριθμ..... καθώς και της (διορθωτική της) δήλωσης και με αριθ. φακέλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις ανωτέρω σιωπηρή απόρριψη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό υπόθεσης

Στις 26-2-2011 απεβίωσε η, κάτοικος εν ζωή Η θανούσα κατέλιπε διαθήκη δυνάμει της οποίας καθιστούσε μεταξύ άλλων, κληρονόμο και τον προσφεύγοντα.

Μεταξύ της κληρονομιαίας περιουσίας υφίσταται δικαίωμα αποζημίωσης ρυμοτομούμενου ακινήτου της κληρονομούμενης, ευρισκόμενου εντός της πόλης του και συγκεκριμένα στο ΟΤ επί της οδού , σε ποσοστό 50% αδιαίρετα.

Η εν λόγω διαθήκη δημοσιεύτηκε νόμιμα στο Μονομελές Πρωτοδικείο Ηρακλείου με το με αριθμό Πρακτικό Δημοσίευσης Διαθήκης. Οι κληρονόμοι υπέβαλαν την δήλωση φόρου κληρονομιάς με αριθμό στην αρμόδια ΔΟΥ Ηρακλείου και καταλογίστηκε ο ανάλογος φόρος. Στην εν λόγω δήλωση, δεδομένου ότι δεν είχε ακόμη γεννηθεί η σχετική φορολογική υποχρέωση κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 7 παρ. 1 περίπτ. ι) ν. 2961/2001 δεν συμπεριελήφθη το ως άνω αναφερόμενο δικαίωμα αποζημίωσης ρυμοτομούμενου ακινήτου της κληρονομούμενης. Μεταγενέστερα, δυνάμει της με αριθμό Συμπληρωματικής Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς, δηλώθηκε για πρώτη φορά, μαζί με τους συγκληρονόμους, το δικαίωμα αποζημίωσης ρυμοτομούμενου ακινήτου της κληρονομούμενης, ευρισκόμενου εντός της πόλης του και συγκεκριμένα στο ΟΤ επί της οδού Καταλογίστηκε έπειτα από τη ΔΟΥ, φόρος κληρονομιάς συνολικού ποσού 85.416,57 ευρώ (εκ του οποίου ποσό 53.385,36 ευρώ αποτελεί κεφάλαιο και ποσό 32.031,21 ευρώ αποτελεί προσαυξήσεις). Όπως αναφέρεται στη υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η σχετική αποζημίωση εισπράχθηκε τελικώς το έτος 2023 κατόπιν δημοσίευσης της με αριθμό απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Ανατολικής Κρήτης .

Στη συνέχεια, κατά τα τέλη του έτους 2023, οι συγκληρονόμοι και ο προσφεύγων διαπίστωσαν ότι η υποβληθείσα με αριθμό πρωτ. Συμπληρωματική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς εμπεριείχε σφάλμα, το οποίο οδήγησε σε καταλογισμό υψηλότερου φόρου κληρονομιάς σε σχέση με αυτόν που έπρεπε να επιβληθεί. Ειδικότερα, στη με αριθμό Συμπληρωματική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς εμφανιόταν ότι το δικαίωμα αποζημίωσης του ρυμοτομούμενου οικοπέδου επί της οδού αφορούσε σε οικόπεδο εμβαδού 668,08 τμ αντί του ορθού 611,48 τμ., με αποτέλεσμα να καταλογιστεί φόρος για 56,60 τμ περισσότερα. Για το λόγο αυτό, υποβλήθηκε η με αριθμό πρωτ. τροποποιητική Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς με την οποία τροποποιούνταν η συμπληρωματική δήλωση που υπεβλήθη το έτος 2021. Η φορολογική αρχή κατόπιν υποβολής της τελευταίας τροποποιητικής δήλωσης προέβη σε εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης στις 22-1-2024 και σε διαγραφή οφειλών, ποσού 2,259,32 ευρώ για τον προσφεύγοντα, αποδεχόμενη κατ' ουσίαν την ως άνω περιγραφόμενη υποβληθείσα τροποποίηση. Ωστόσο, στις 24-4-2024 επαναβεβαιώθηκε σε βάρος του το ως άνω διαγραφέν ποσό, ύψους 2.259,32 ευρώ και ομοίως επαναβεβαιώθηκαν τα διαγραφέντα ποσά σε βάρος των καθότι ως αναφέρεται στα στοιχεία του φακέλου η φορολογική αρχή θεώρησε ότι είχε παραγραφεί το δικαίωμα επιστροφής.

Ο προσφεύγων, στην συνέχεια κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου τη με αρ. πρωτ. αίτηση του άρθ. 99 παρ. 2 του ν. 2961/2001, σύμφωνα με την οποία ζητούσε την τροποποίηση της πράξεως βεβαίωσης φόρου κληρονομιάς και συγκεκριμένα τη διαγραφή των φόρων και προσαυξήσεων που του επιβλήθηκαν κατά την υποβολή των δηλώσεων που

υποβλήθηκαν προκειμένου να δηλωθεί το δικαίωμα αποζημίωσης του ρυμοτομούμενου οικοπέδου επί της οδού ισχυριζόμενος ότι εσφαλμένα επιβλήθηκαν προσαυξήσεις καθώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για το εν λόγω δικαίωμα είσπραξης αποζημίωσης μετατίθεται βάσει του άρθρου 7 του ν.2961/2001 ενώ επίσης και εσφαλμένα και χωρίς να του έχει κοινοποιηθεί καμία πράξη επαναβεβαιώθηκαν τα ποσά που του είχαν επιστραφεί με την αποδοχή και εκκαθάριση της τροποποιητικής Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς. Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του και να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη της υποβληθείσας με αριθ. πρωτ. αίτησης της, ισχυριζόμενος ότι, σύμφωνα με το άρθρο 7 περίπτ. ι) του ν.2961/2001, σε περίπτωση αναγκαστικής απαλλοτρίωσης/ρυμοτόμησης ακινήτου, η φορολογική υποχρέωση δεν γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου αλλά κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος της απαλλοτρίωσης ή σε περίπτωση προγενέστερης δήλωσης του υπόχρεου σε φόρο, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αυτής. Εν προκειμένω, η είσπραξη της αποζημίωσης έλαβε χώρα το έτος 2023. Δεδομένου ότι για διαδικαστικούς λόγους είχαν προβεί στη δήλωση του δικαιώματος λήψης της εν λόγω αποζημίωσης ήδη από το έτος 2021 η σχετική φορολογική υποχρέωση εκκίνησε το έτος 2021 και πάντως όχι το έτος 2011 και εκ του λόγου αυτού αφενός εσφαλμένα η φορολογική αρχή επέβαλε προσαυξήσεις θεωρώντας εκπρόθεσμες τις δηλώσεις που υπέβαλε και αφετέρου δεν τίθεται και θέμα παραγραφής για την επιστροφή ποσών που προσδιορίστηκαν με την τελευταία υποβληθείσα δήλωση καθώς ως αναφέρθηκε η φορολογική του υποχρέωση λόγω εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 7 του ν.2961/2001 εκκίνησε το έτος 2021 και όχι το 2011.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 1, 6, 7, 62, 63, 65, 69 83 και 99, 100 και 102 του Ν.2961/2001 (*Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια*), όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 – Επιβολή Φόρου

1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προϊκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

Άρθρο 6 – Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

[.....]

Άρθρο 7 – Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο

Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α)Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομιάς ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν,

β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στην νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν,

γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν [.....]

θ) Κατά το χρόνο της εισόδου στην κληρονομία των περιουσιακών στοιχείων που εισέρχονται σε αυτή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

ι) Κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την κτήση. Θεωρούνται ως αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος. Ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, με ανέκκλητη δήλωση, που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) οποτεδήποτε πριν την καταβολή της αποζημίωσης ή την άρση της απαλλοτρίωσης, να ζητήσει την άμεση φορολόγηση του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Αν το αίτημα για την άμεση φορολόγηση του υπό απαλλοτρίωση ακινήτου υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο οριζόμενος στο παρόν άρθρο, καθώς και στα άρθρα 6 και 8.

[.....]

Άρθρο 62 – Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

- α) μέσα σε εννέα (9) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή και
- β) μέσα σε ένα (1) έτος, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος διέμενε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομιαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε εννέα (9) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων.

[.....]

Άρθρο 63 – Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..

2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

- α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,
- β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,
- γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στο άρθρο 7,

[.....]

Άρθρο 65 – Εκπρόθεσμες δηλώσεις

1. Ο υπόχρεος κληρονόμος έχει τη δυνατότητα να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση μέχρι την επίδοση σε αυτόν των πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

2. Μετά την επίδοση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στον υπόχρεο, μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση για κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν είχαν περιληφθεί στην πράξη.

[.....]

Άρθρο 69 – Συμπλήρωση ελλείψεων δήλωσης και προσκόμιση εγγράφων που πρέπει να επισυνάπτονται - Διόρθωση λογιστικών λαθών δήλωσης

4. Οποιαδήποτε λάθη των δηλώσεων είτε κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, που δηλώθηκαν, είτε κατά τον υπολογισμό του φόρου, διορθώνονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οίκοθεν ή μετά από αίτηση του φορολογουμένου το αργότερο με την πράξη καταλογισμού του φόρου.

Ο φόρος που αναλογεί επιπλέον, βεβαιώνεται χωρίς πρόσθετο, ενώ ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε επιπλέον, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.

5. Αν τα λογιστικά λάθη της δήλωσης επαναληφθούν στην πράξη και αυτή έχει καταστεί οριστική λόγω μη άσκησης προσφυγής, η διόρθωση αυτών ενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 99.

Άρθρο 81 – Βεβαίωση και τίτλοι βεβαίωσης του φόρου

1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται, [.....]

Άρθρο 99 - Ακύρωση ή τροποποίηση οριστικών πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

1. Πράξεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχουν γίνει οριστικές λόγω μη άσκησης προσφυγής ή πράξεις εξώδικης λύσης φορολογικών διαφορών καθώς επίσης και φορολογικές εγγραφές, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 76, μπορούν να τροποποιηθούν ή ακυρωθούν, κατά περίπτωση, για τους ακόλουθους λόγους:

α) για ολική ή μερική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,

β) αν ο φορολογούμενος δεν έλαβε αποδεδειγμένα γνώση της πράξης καταλογισμού του φόρου,

γ) αν αναρμόδια έχει επιληφθεί για τη φορολογία ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που έχει εκδώσει την πράξη,

δ) αν έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος, ιδιαίτερα κατά την περιγραφή ή την απαρίθμηση ή τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού ή κατά τον υπολογισμό του φόρου,

ε) αν η πράξη στηρίχτηκε σε απόφαση πολιτικού, ποινικού ή διοικητικού δικαστηρίου, που έχει ανατραπεί αμετάκλητα,

στ) αν κατά την έκδοση της πράξης δεν έχουν ληφθεί υπόψη λόγοι και στοιχεία που επιδρούν στον ορθό υπολογισμό του φόρου που οφείλεται.

Το αίτημα για ακύρωση ή τροποποίηση δεν μπορεί να αφορά στην εκτίμηση των αντικειμένων της φορολογητέας περιουσίας.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση της πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αποφαινεται τριμελής επιτροπή που αποτελείται από τον αρμόδιο οικονομικό επιθεωρητή, τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και τον προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης Φορολογίας αυτής ή, στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες στις οποίες δεν υπάρχει Υποδιεύθυνση Φορολογίας, τον υπεύθυνο για τη φορολογία κεφαλαίου, με αίτηση του φορολογουμένου ή του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που υποβάλλεται μέσα σε μία τριετία από την οριστικοποίηση της πράξης και, προκειμένου για εγγραφές για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί πράξη, από την ημερομηνία καταχώρησης της σχετικής ανακοίνωσης. Η απόφαση της επιτροπής εκδίδεται μέσα σε τρεις (3) μήνες από την υποβολή της αίτησης ή, εφόσον ζητηθεί η προσκόμιση στοιχείων από τον αιτούντα, μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσκόμιση αυτών, και σε κάθε περίπτωση μέσα σε έξι (6) μήνες από την κατάθεση της αίτησης κατ' ανώτατο όριο. Κατά της απόφασης της τριμελούς επιτροπής επιτρέπονται τα ένδικα μέσα που προβλέπονται από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

3. Η αίτηση της παραγράφου 2 μπορεί να υποβληθεί και μετά την τριετία από την οριστική βεβαίωση του φόρου, σε περίπτωση κατά την οποία ο λόγος που δικαιολογεί την τροποποίηση ή ακύρωση γεννήθηκε μετά τη λήξη της τριετίας και πάντως όχι πέραν του έτους από τότε που γεννήθηκε ο λόγος ακύρωσης ή τροποποίησης.

Άρθρο 100 Νέα εκκαθάριση του φόρου

Σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος μεταβάλλεται η φορολογική υποχρέωση κάποιου, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου που αναλογεί, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οίκοθεν ή μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο.

Με βάση τη νέα εκκαθάριση ενεργείται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον ή επί ελάττον φόρου που αναλογεί, κατά περίπτωση.

Η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέχρι την οριστική περαίωση της υπόθεσης. Αν ο λόγος της νέας εκκαθάρισης γεννήθηκε μετά την περαίωση, η αίτηση του φορολογουμένου πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα έτος από τότε που γεννήθηκε ο λόγος και σε κάθε περίπτωση όχι μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από την υποβολή της δήλωσης και, εφόσον δεν υποβλήθηκε δήλωση, από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης.

Άρθρο 102 Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου

1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση».

Επειδή, στα άρθ. 19 και 70 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 19

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Άρθρο 70

10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.

...

22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα.

...

25. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την 1η.1.2014, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα μέχρι τότε ισχύοντα.».

Επειδή, στα άρθ. 23, 74, 84 και 86 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

Άρθρο 23

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου...».

Άρθρο 74

1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος, για έναν από τους εξής λόγους: α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε μέσα στο τελευταίο τρίμηνο της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί μέσα σε (3) μήνες από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

3. Άμεσος προσδιορισμός ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1, εντός των προθεσμιών της παρ. 2, και χωρίς την αίτηση που προβλέπεται σε αυτήν. Επιπλέον, ποσά που οφείλονται από τον φορολογούμενο με βάση την πράξη τροποποίησης της παρούσας, καταβάλλονται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής στον φορολογούμενο.

[.....]

6. Ποσά που έχουν βεβαιωθεί ή καταβληθεί βάσει των πράξεων που ακυρώνονται, διαγράφονται ή επιστρέφονται κατά περίπτωση, κατά παρέκκλιση των διατάξεων περί παραγραφής.».

Άρθρο 84

5. Η αίτηση ακύρωσης ή τροποποίησης της παρ. 2 του άρθρου 74 υποβάλλεται και η ακύρωση ή τροποποίηση χωρίς αίτηση της παρ. 3 του άρθρου 74 εκδίδεται σε σχέση με πράξεις άμεσου προσδιορισμού ή πράξεις διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξεις επιβολής προστίμου που εκδίδονται από την 1η Δεκεμβρίου 2014 και μετά..

Άρθρο 86

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.».

Επειδή, εν προκειμένω, ως αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αρ. πρωτ. αίτηση του άρθ. 99 παρ. 2 του ν. 2961/2001, σύμφωνα με την οποία ζητούσε την τροποποίηση της πράξεως βεβαίωσης φόρου κληρονομιάς και συγκεκριμένα τη διαγραφή των προσαυξήσεων που του επιβλήθηκαν κατά την υποβολή των δηλώσεων που υποβλήθηκαν προκειμένου να δηλωθεί το δικαίωμα αποζημίωσης του ρυμοτομούμενου οικοπέδου επί της οδού (.....) ισχυριζόμενος ότι εσφαλμένα επιβλήθηκαν προσαυξήσεις καθώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για το εν λόγω δικαίωμα είσπραξης αποζημίωσης μετατίθεται βάσει του άρθρου 7 του ν.2961/2001. Περαιτέρω εσφαλμένα δεν έγινε αποδεκτή και η διορθωτική του δήλωση με αριθμ..... Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής.

Επειδή ο προσφεύγων και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει την έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης από την πλευρά του ως προς την επιβολή προσαυξήσεων λόγω εμπρόθεσμης υποβολής της με αριθμ. Συμπληρωματικής Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς, με την οποία δηλώθηκε το δικαίωμα αποζημίωσης ρυμοτομούμενου ακινήτου της κληρονομούμενης, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 7 περίπτ. ι) του ν. 2961/2001, σε περίπτωση αναγκαστικής απαλλοτρίωσης/ρυμοτόμησης ακινήτου, η φορολογική υποχρέωση δεν γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου αλλά κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος της απαλλοτρίωσης ή σε περίπτωση προγενέστερης δήλωσης του υπόχρεου σε φόρο, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αυτής. Εν προκειμένω, η είσπραξη της αποζημίωσης έλαβε χώρα το έτος 2023 ωστόσο για διαδικαστικούς λόγους οι κληρονόμοι είχαν προβεί στη δήλωση του δικαιώματος λήψης της εν λόγω αποζημίωσης ήδη από το έτος 2021 δυνάμει της με αριθμό Συμπληρωματικής Δήλωσης Φόρου Κληρονομιάς, και συνεπώς η σχετική φορολογική υποχρέωση εκκίνησε το έτος 2021 και όχι το έτος 2011. Περαιτέρω επισημαίνει ότι δεν τίθεται και θέμα παραγραφής καθώς η υποχρέωσή του για υποβολή δήλωσης εκκίνησε το έτος 2021 και εκ του λόγου αυτού εσφαλμένα ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής επαναβεβαίωσε τα ποσά που είχαν προσδιορισθεί για επιστροφή από την εκκαθάριση της με αριθμ..... δήλωσής του.

Επειδή, στα πλαίσια της επανεξέτασης της υπόθεσης η υπηρεσία μας απέστειλε το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο προς τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προκειμένου να μας παρέχει σχετικές διευκρινήσεις ως προς την εισήγηση απόψεων του Προϊσταμένου της εν λόγω φορολογικής αρχής ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Ανταποκρινόμενη η φορολογική αρχή απέστειλε το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ έγγραφό της σύμφωνα με το οποίο μας γνώρισε τα εξής:

Α) Οι δηλώσεις με αριθ. πρωτ. (συμπληρωματική δήλωση) και (διορθωτική της) οι οποίες αφορούν στο ρυμοτομούμενο ακίνητο υποβλήθηκαν ΕΜΠΡΟΘΕΣΜΑ.

Β) Εσφαλμένα βεβαιώθηκε η προσαύξηση στην με αριθ. πρωτ. δήλωση φόρου κληρονομιάς, ποσού 13.242,36 ευρώ. Καθώς επίσης και στην διορθωτική δήλωση με αριθ. πρωτ. ενώ ορθώς αρχικά έγινε διαγραφή του φόρου λόγω μείωσης των τετραγωνικών μέτρων του ρυμοτομούμενου ακινήτου, στη συνέχεια εσφαλμένα έγινε η επαναβεβαίωση του ποσού των 2.259,32 ευρώ.

Γ) ΕΠΡΕΠΕ να γίνει εφαρμογή του αρθ. 7 του ν.2961/2001.».

Επειδή, με την συμπληρωματική εισήγηση απόψεων του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου αποδέχεται τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι η υποβολή της με αριθ. πρωτ. (συμπληρωματική δήλωση) και της (διορθωτική της) που αφορούν στο δικαίωμα αποζημίωσης του ρυμοτομούμενου ακινήτου, είναι εμπρόθεσμη καθότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 7 του ν.2961/2001 και ότι εξαιτίας αυτών εσφαλμένα προέβη στις ανωτέρω ενέργειες. Εκ του λόγου αυτού και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις γίνεται αποδεκτό το από αίτημά του περί τροποποίησης της φορολογικής υποχρέωσης που αναφέρεται από τις ανωτέρω υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και οι σχετικοί ισχυρισμοί του βασίμως προβάλλονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή, της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. αίτηση του προσφεύγοντος, περί τροποποίησης της φορολογικής υποχρέωσης που αναφέρεται από τις πράξεις που εκδόθηκαν στο πλαίσιο εκκαθάρισης της με αριθ. πρωτ. συμπληρωματικής δήλωσης και της διορθωτικής δήλωσης της βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.